

# 電子商務對於加值型營業稅稅收之影響 －以臺灣實證研究為例

單珮玲、何秋揚\*

## 要 目

壹、前言	肆、模型設定與預期結果
貳、文獻回顧	伍、實證結果與分析
參、加值稅課稅規定	陸、結論與建議

## 提 要

由於歷往電子商務與加值稅相關議題之研究，多偏重於電子商務衍生之課稅問題、課稅技術與方法、課徵機制、租稅原則、制度及政策等方面的探討分析。然而，觀察臺灣自 2004 年起，電子商務 B2C 及 C2C 交易大幅成長，在現行加值稅制度與課稅技術下，其對營業稅稅收之影響，頗值評估。此外，本研究針對歷有文獻中，有關電子商務對銷售稅(或加值稅)影響評估、歐盟加值稅之課徵議題、臺灣加值稅課徵規定等作一彙整；再者，為檢視臺灣電子商務 B2C 及 C2C 交易，對加值稅稅收影響，本文建立加值型營業稅稅收函數，採時間序列分析，以傳統普通最小平方法(Ordinary Least Square, OLS)評估，並進行 ADF(Augmented Dickey-Fuller)單根檢定，以確認變數間之迴歸關係是否為定態變數，俾確定實證結果具有長期經濟意義。依據本文實證結果發現，B2C 交易成長趨勢對營業稅稅收呈現正向顯著影響；C2C 交易成長趨勢對營業稅稅收則是負向顯著影響。據此，本文建議相關部門宜研議立法明定不得於網路拍賣平臺以外從事交易；從事網路拍賣宜透過第三方支付平臺付款；主管機關宜加強金流、物流及資訊流等資料之蒐集，及建立網路交易平臺與第三方支付平臺代收代繳稅款制度。

\* 本文作者分別為淡江大學會計系助理教授及臺北國稅局稽核。

## 壹、前言

鑑於電子商務交易之興起與快速發展，使得全球邁入新網路經濟時代，面對此一交易型態之改變，實施銷售稅或增值稅制度國家，在現行課稅技術下，極易面臨稅基大量流失之危機。依產業情報研究所調查資料，觀察臺灣自 2004 年至 2014 年的 B2C(Business to Consumer)交易成長趨勢，已由新臺幣(下同)394 億元成長至 5,291 億元(成長 13 倍)；C2C(Consumer to Consumer)則由 192 億元成長至 3,541 億元(成長 18 倍)。由於 B2C 及 C2C 交易快速成長，在現行增值稅制度與課稅技術下，是否能有效掌握稅基完整性，頗值探討。

本文針對歷有文獻中，有關電子商務對銷售稅(或增值稅)影響的評估、歐盟增值稅之課徵議題、臺灣增值稅課徵規定等作一彙整。另外，為檢視臺灣電子商務 B2C 及 C2C 交易，對於增值稅稅收影響，本文建立增值型營業稅稅收函數，採時間序列分析，以傳統普通最小平方法評估，並依此實證結果，瞭解上述交易對增值稅稅收的影響；最後，則提出結語與建議。

## 貳、文獻回顧

### 一、電子商務對銷售稅(或增值稅)影響評估

自網路交易興起以來，採行銷售稅或增值稅制度的國家，均面臨稅基流失隱憂。是故，為探討電子商務交易對實施消費稅制度國家，在稅收上可能產生之影響，依據歷有文獻研究結果，彙整如下：

#### (一)積極對網路交易課稅所增加的稅收極為有限

在評估電子商務之課稅成本與利益，包括稅收損失、網路交易商與零售業之競爭、財富分配效果及課稅成本等，根據 Goolsbee 及 Zittrain(1999)研究結果發現，積極對網路交易課稅可能增加的稅收極為有限；電子商務創造許多新的交易類別，似乎不是促使零售業交易轉向網路交易之主要因素；由於大型資料庫之建立，將使得線上交易課稅成本不致過高。

## (二)電子商務可能造成稅收損失

為推估 2004 年美國佛羅里達州各郡，因電子商務可能造成之稅收損失，Richard R. Hawkins 及 David R. Eppright(1999)採統計分類(即線上市場成功之 4 項準則<sup>1</sup>)分析，作為決定各營業業別之稅收風險，結果發現，符合線上市場成功之 4 項準則時，將會產生較大之稅收損失，反之，未符合上述任一準則時，將不致引起大幅的稅收損失；另外，在 95%信賴區間下，高等教育人口比率對銷售稅稅收損失有顯著效果。

## (三)完全符合線上市場成功準則者顯著影響稅收成長

1999 年以後，Hawkins 及 Eppright(2000)再次以線上市場成功之 4 項準則，檢定各業別對於美國佛羅里達州各郡銷售及使用稅稅基成長率之影響，結果發現，符合 4 項準則之業別(即百貨業、音樂店、廣播及電視業)在該州 37 郡中，僅有 14 郡具有負向之稅收成長率；至於符合 3 項準則之業別則有 20 郡具有較低之成長率。此外，在 95%信賴區間下，僅有其他郡銷售稅稅基成長率增加時，對本郡稅收成長具有顯著效果。

## (四)線上使用經驗較長租稅敏感度顯著偏高

Goolsbee(2000)依消費者各種特性，研究其從事電子商務交易時，對租稅之敏感度，結果發現，當銷售稅稅率愈高時，消費者愈有可能從事線上購物；再按線上使用經驗區分，有長期使用經驗者(2 年以上者)較短期經驗者(不及 2 年者)之租稅敏感度顯著偏高。

---

<sup>1</sup> Hawkins 與 Eppright 為避免部分研究者未將電子商務對於銷售稅之衝擊含括在內，乃提出決定個別市場成功之 4 項準則：同質性(homogeneity)、運送便利(easy shipping)、充分選擇性(value in selection)、即時補充存貨(low replenishment)，將有助於決定電子商務之成長程度，同時亦能預測其對州及地方政府之稅基侵蝕。所謂「同質性」係指對不同的銷售者所銷售之商品須具有同質性，俾避免消費者採線上購物須面臨商品非同質性之風險。「運送便利」亦即線上購物商品須易於運送。「充分選擇性」，依 Ernst 及 Young(1998)調查發現，48% 之受訪者重視線上購物之選擇性。「即時補充存貨」，線上交易之供應商須避免交貨延誤之情形。

### (五)電子商務對臺灣營業稅收的影響程度

陳香梅、賈志豪(2000)估計 1999 年臺灣之電子商務造成營業稅稅收損失金額，以我國民眾在網路上進行消費的總金額與國內估計之電子商務市場規模之差額部分，視為潛在營業稅稅基流失，以營業稅稅率 5%計算，研究結果發現，電子商務對臺灣營業稅稅收損失程度仍小。林曉娟(2000)以蕃薯藤當年度所完成的「臺灣網路使用調查」為基礎推估我國 2000 年度電子商務營業稅稅收損失高達 11.2 億元，其稅收損失大幅增加近 200%。單珮玲(2003)採推補平均比率法推算研究分析，觀察我國從 2002 年至 2006 年 B2B、B2C 電子商務交易影響營業稅稅收之趨勢，認為隨著電子商務交易規模成長，未來 5 年 B2B 交易對營業稅稅收之平均影響率為 17.4%，而 B2C 為 15.47%。未來無論 B2B 或 B2C 交易，皆將對我國營業稅稅收造成正向影響，其中以 B2B 交易之影響較為顯著。預測未來 5 年期間，由於線上安全機制、商品傳送方式，仍未臻完善，因此消費者對線上交易仍存有安全上疑慮；但未來隨著頻寬技術、物流、金流及資訊流等問題逐一克服後，並配合電子商務交易類別多元化，及價格遠較傳統交易成本為低情形下，預期消費者將會改變購買習慣，亦即改採線上購物以代替部分傳統零售購物方式。因此，B2C 交易成長率將快速增加，並對營業稅稅收增長造成極為顯著影響。

## 二、加值稅課徵機制

探討加值稅課稅機制之選擇時，須考慮各項課稅機制之可行性、有效性、納稅人依從成本及稽徵成本等，同時仍應將非加值稅國家一併納入考慮，及需進一步擴大國與國間相互合作，俾能建立為國際間所共同接受的消費稅課稅機制。OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development)(2000)認為，建構由可資信賴第三者機構負責課徵 (Third Party collection)機制，可成功掌握有關勞務與無形資產等國際間電子商務交易。此一機制，係指買受人與營業人間，如透過網站完成電子化交易，須由可資信賴第三者機構(例如金融中介機

構)負責課徵加值稅，再由該機構將加值稅款匯轉給各消費國家。由此可見，此一課稅機制最主要特性，乃係將原由營業人負責扣繳稅款的義務轉移予金融機構。茲就其有效性評估如下：(單珮玲，2000 a、2000 b)

- (一)可行性：如採行此一機制，須另行建立一套全新加值稅課稅機制，及大幅修正現行加值稅法；其次，從法律觀點，必須全面檢視由第三者機構履行扣繳加值稅之適法性。再者，為保證大多數機構均能遵守此一新扣繳制度，須制定有效法令及適當獎勵措施，俾使所有第三者機構均能遵守此新規定。
- (二)依從負擔：實施此一課稅機制，係將原課徵稅款的義務由營業人移轉給第三者機構，該機構為完成確認應稅交易、課徵稅款及匯轉稅款給各消費國等任務，將產生極大依從成本。因此，為補償該機構課徵加值稅而增加的依從成本，宜建立稅收補償機制。在此獎勵機制下，對提供課稅服務的第三者機構，由消費國政府支付佣金 (如可按該第三者完成課徵稅款比率計算應付佣金) 予該機構，將可有效降低其依從負擔。
- (三)行政負擔：由第三者機構扣繳加值稅之課稅機制，如具可行性，預期稅務機關在最小行政負擔下，可成功掌握有關勞務與無形資產等國際間電子商務交易。

### 叁、加值稅課稅規定

電子商務提供全球一重要且全新商業交易方式，不僅縮小買賣雙方距離，亦取代傳統仲介者之功能，同時創造許多新興產品及市場。在實施加值稅課稅原則時，必須克服的挑戰，其一，是現行法應在不加重營業人依從成本負擔下，方允許適用由消費國課徵之規定；其二，對全球不同課稅制度(如歐盟之加值稅、其他國家之類似稅制，及地方銷售及使用稅等)之實質差異性應予承認。同時，各國政府應極力尋求在不扭曲經濟或技術發展之條件上，掌握源自電子商務之稅收(OECD，2002、2016)。以下分別介紹歐盟與臺灣加值稅課稅規定。

## 一、歐盟

歐盟增值稅課稅規定，主要係依據 2006 年修正後第 6 號指令(Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax)及 2008 年修正後勞務增值稅指令(Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 Amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of service)等。依歐盟增值稅第 6 號指令第 2 條規定，增值稅課徵範圍包括：營業人於歐盟各國境內所為之貨物或勞務提供；在歐盟境內進行跨國交易而購買之貨物或進口之貨物；及自歐盟境外進口貨物。所謂「營業人」，依上開指令第 9 條定義，係指任何人(包括歐盟會員國以及非會員國之個人與法人)以獨立方式在任何地方執行任何「經濟活動」<sup>2</sup>，不論該活動產生目的或效果，均可視為營業人。以下針對有形商品、一般性勞務、特別勞務等交易之歐盟增值稅課稅權歸屬原則，作一分析(表 1)：

### (一)有形商品交易

#### 1. 國內交易

國內有形商品交易，由銷售貨物的營業人為納稅義務人，例如，奧地利國內有形商品交易，除免稅商品外均須課稅。

#### 2. 歐盟境內(Intra-EU)跨國交易

##### (1) 來源地課稅原則(original-based tax)

商品供應涉及運輸(transport)或發送(dispatch)，則其課稅權歸屬於營業人進行貨物分配或運送的來源地所在國家(the rules on the location of supplies of goods)。例如，奧地利營業人採寄送或運送商品給位在英國境內之個人消費者時，增值稅課稅權歸屬於來源地所地國家。

##### (2) 目的地課稅原則(destination-based tax)

歐盟為防杜私人消費者利用郵購方式向增值稅稅率較低國家之賣方購買貨

---

<sup>2</sup> 指從事生產、執行貿易、提供勞務或專門執業等。

物，以減輕加值稅負擔，乃制定「遠距銷售法則」(Distance Selling Regulations)，規定遠距銷售之營業額超過銷售門檻(sales thresholds)<sup>3</sup>時，加值稅課稅權屬於買受人所在地國家；若未超過者，加值稅課稅權仍歸屬貨物來源國。例如，奧地利營業人採「遠距銷售」給英國境內個人消費者，其銷售額超過最低限額者(EUR89,000)，賣方須在英國境內辦理設立登記，同時適用英國加值稅稅率(20%)，並由英國擁有課稅權。

### 3. 歐盟境外(Inter-EU)交易

#### (1) 境內對歐盟境外交易—適用零稅率規定

歐盟會員國銷售貨物與非歐盟會員國，因商品供應涉及運輸或發送，採來源地課稅原則，課稅權歸屬於營業人進行貨物分配或運送的來源國家，可適用零稅率，例如奧地利營業人銷售給歐盟境外營業人或個人消費者時，適用零稅率規定。

#### (2) 境外對歐盟境內交易—制定進口小額包裹免稅或適用較低稅率

自歐盟境外進口貨物，目前進口免稅門檻原則以價值不超過 10 歐元，各會員國得調整提高門檻至 22 歐元，但酒類產品、香水及花露水、香菸或菸品物品價值不適用小額免稅門檻。例如美國銷售者銷售有形商品給歐盟境內買受人，適用各國規定的進口免稅門檻。

綜上可知，歐盟加值稅制度下，對境外或境內有形商品交易，加值稅課稅權之規定尚不具爭議性。

### (二) 跨國勞務交易

#### 1. 勞務提供地課稅原則

自 2010 年 1 月起，歐盟對跨國一般性勞務交易(包括飯店住房、餐飲服務、不動產服務<sup>4</sup>等)採行勞務提供地課稅原則，亦即課稅權原則上歸屬於勞務實際

<sup>3</sup> 歐盟各國辦理非居住者設立登記規定的銷售門檻介於 EUR 30,000 至 EUR 100,000。

<sup>4</sup> 與不動產有關的勞務供應，包括不動產經紀人或專家所提供的勞務，為建築工作準備或協調所提供之勞務，例如建築師之勞務及現場監工，課稅權歸屬於不動產所在地國家。

履行地國家。<sup>5</sup>

## 2. 電子化勞務提供原則<sup>6</sup>

歐盟自 2001 年 12 月通過電子化傳送之產品及勞務增值稅修正規定，其內容包括：電子化傳送之產品及勞務<sup>7</sup>，應歸屬勞務交易；在一國境內消費之勞務，由該國擁有課稅權；歐盟境外營業人銷售予歐盟境內個人消費者，且年銷售額逾限時，須辦理非居住者註冊登記，並對其課徵增值稅；上述營業人，須選擇在歐盟境內任一國家，辦理註冊登記，此外基於稽徵便利目的，均適用該單一國家之增值稅率；上述營業人僅銷售勞務予歐盟境內已辦理註冊登記之營業人者，免辦理增值稅註冊登記；有關增值稅註冊登記、申報及匯繳稅款等，營業人得以電子化方式配合。爾後，自 2015 年起，歐盟對境外營業人適用勞務消費地課稅原則及非居住者註冊登記規定之範圍<sup>8</sup>，除提供電子勞務 (electronic services)<sup>9</sup>，亦擴大及電信服務、廣播、電視服務等。<sup>10</sup>

## 3. 專利權、商標等勞務提供原則

對境外營業人提供歐盟境內專利、商標及諮詢服務等特別勞務交易，為防杜營業人的固定營業場所未設在歐盟境內，或設在增值稅稅率較低國家，導致稅收流失危機。針對上開特別勞務交易之課稅權，則係歸屬於買受人使用或享用該勞務之所在地國家。

茲就上述歐盟增值稅課稅權中，有關有形商品、勞務之境內、外交易規定，

<sup>5</sup> 許多勞務（如飯店服務等）採行勞務提供地的課稅原則（(Many services are taxed where they are carried out such as hotel accommodation, etc.)）。

<sup>6</sup> 遵守由勞務消費地國的課稅原則(the country of consumption principle)。

<sup>7</sup> 包括增值稅第 6 號指令第 9 條第 1 項、第 2 項(c)及(e)款之勞務。

<sup>8</sup> 為避免境外營業人需在各消費地國辦理非居住者註冊登記，乃規定得適用簡易申報機制(Mini One Stop Shop 迷你一站式服務, MOSS)，僅需申報一份營業稅表格即可，以通過其識別號所在會員國的門戶網站，並可向其未設立經營場所的會員國繳納增值稅。

<sup>9</sup> 包括：1.以網路遠距操作或維持程式與設備運作；2.提供軟體下載；3.提供影像、文字、資訊以及資料庫使用；4.提供各種音樂、電影、遊戲、賭博、以及政治、文化、藝術、運動、科學及娛樂方面之廣播等；5.提供遠距教學。但服務之提供若以電子郵件溝通者不視為課稅範圍。

<sup>10</sup> 電信服務、廣播、電視服務等跨國勞務交易，歐盟於 2014 年以前，係實施勞務提供地課稅原則(Original System)。



彙整列表如下：

表 1 歐盟加值稅課稅權之規定

		歐盟境內-奧地利		歐盟境內-英國		歐盟境外	
		個人消費者	營業人	個人消費者	營業人	個人消費者	營業人
奧地利之銷售者	有形商品	X	X	A	X	O	O
	勞務	X	X	X	R	O	O
美國之銷售者	有形商品	Import	Import	Import	Import	XX	XX
	勞務	X	R	X	R	XX	XX

資料來源：1.OECD (2002, 2016)。

2.本文整理。

附註：X：須課稅(免稅商品除外)；O：零稅率或免稅率；A：奧地利之銷售者行銷英國境內之銷售額超過該國規定之最低限額者，由英國課徵加值稅，否則由奧地利課徵加值稅；Import：由進口國海關課稅；R：採反向課稅(Reverse Charge)制度(亦即由勞務買受人在其居住國內自行課徵及申報加值稅)；XX：屬於歐盟境外。

## 二、臺灣加值稅課徵規定

臺灣加值型營業稅係採屬地主義，以國境內銷售(貨物或勞務及進口貨物或勞務)作為課稅基礎。至於，國境內銷售與進口的交易方式，包括非網路交易(即傳統交易)與網路交易(即電子商務交易)。為規範利用網路在境內銷售貨物或勞務及進口貨物之營業稅課徵，財政部業於 2005 年發布「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」；再者，鑑於跨境電子勞務交易的日益成長，為有效掌握此一稅收完整性，於 2017 年訂定「跨境電子勞務課徵營業稅規範」；基於租稅公平性考量，網路拍賣賣家透過拍賣網站出售自己使用過的二手商品等，符合「以營利為目的、採進、銷貨方式經營」的課稅構成要件，財政部規定以營利為目的、採進、銷貨方式經營，透過網路銷售貨物或勞務者，其課稅標準比照實體商店(小規模營業人)。茲就以上規範概述如下：

## (一)網路交易課徵營業稅及所得稅規範

### 1.有型商品交易

利用網路接受上網者訂購貨物，再藉由實體通路交付者：

- (1)在中華民國境內無固定營業場所之外國事業、機關、團體、組織，其利用網路銷售貨物予中華民國境內買受人者，屬進口貨物，應由貨物收貨人或持有人依營業稅法規定徵免營業稅(參見加值型及非加值型營業稅法，下稱營業稅法第 9 條及第 41 條)。
- (2)在中華民國境內設有固定營業場所之營業人，其利用網路銷售貨物予中華民國境內或境外買受人者，視為境內銷售或外銷貨物，適用相關營業稅申報繳納規定(參見營業稅法第 40 條及第 35 條)。

### 2.勞務交易

網路註冊機構受理申請人取得網域名稱及網路位址等註冊業務收取之註冊費及管理費等；自行架構網站，或向網路服務提供業者、其他提供虛擬主機之中介業者承租網路商店或申請會員加入賣家，藉以銷售貨物或勞務取得代價；<sup>11</sup>提供線上交易平臺，協助承租人或會員銷售貨物或勞務，收取網頁設計建置費用、平臺租金、商品上架費用或廣告費用等；<sup>12</sup>

- (1)該等機構或受其委託辦理此項業務之營業人如在中華民國境內無固定營業場所，應由勞務買受人依營業稅法第 36 條規定報繳營業稅。
- (2)該等機構或受其委託辦理此項業務之營業人如在中華民國境內設有固定營業

---

<sup>11</sup> 如提供網路連線、虛擬主機或加值服務，收取連線服務費用、帳號手續費用、代管主機費用等；提供線上交易平臺，協助承租人或會員銷售貨物或勞務，收取網頁設計建置費用、平臺租金、商品上架費用或廣告費用等；利用網路接受上網者訂購無形商品，再藉由實體通路提供勞務或直接藉由網路傳輸方式下載儲存至買受人電腦設備運用或未儲存而以線上服務、視訊瀏覽、音頻廣播、互動式溝通、遊戲等數位型態使用。

<sup>12</sup> 在中華民國境內提供線上交易平臺服務予我國境內或境外買受人所收取之網頁設計建置費用、平臺租金、商品上架費用或廣告等費用，係屬在我國境內銷售勞務，允應依法課徵營業稅；惟該外國事業(母公司)於境外直接提供線上交易平臺服務予境外買受人者，非屬我國營業稅課稅範圍。

場所，應由該等機構依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅；13銷售勞務如符合與外銷有關的勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務(參見營業稅法第 7 條)，得檢附相關證明文件申報適用零稅率。

## (二) 跨境電子勞務課徵營業稅規範

為規範在中華民國境內無固定營業場所之境外電商營業人，銷售電子勞務<sup>14</sup>予境內自然人，其營業稅課徵原則如下：

### 1. 以勞務消費地(使用地)為課稅原則

#### (1) 不動產有關的一般性勞務

對境外電商營業人提供與不動產有關的一般性勞務(包括住宿勞務或建築物修繕勞務等)，其不動產所在地在中華民國境內，其課稅權原則上歸屬於不動產所在地的我國。

#### (2) 運輸有關的勞務

境外電商營業人提供與運輸有關勞務，其勞務使用地在中華民國境內，其課稅權歸屬於我國。

#### (3) 各項表演、展覽等活動勞務

境外電商營業人提供各項表演、展覽等活動勞務，其使用地在中華民國境內者，其課稅權歸屬我國。

#### (4) 其他勞務使用地在中華民國境內者

境外電商營業人提供其他勞務，其使用地在中華民國境內者，其課稅權歸屬我國。

## 2. 境外電商辦理簡易稅籍登記門檻

<sup>13</sup> 外國事業、機關、團體、組織在中華民國境內設有固定營業場所，提供網路連線、虛擬主機或加值服務予我國境內或境外買受人所收取之費用，係屬在我國境內銷售勞務，應依法課徵營業稅；惟該外國事業(母公司)於境外直接提供網路連線、加值等服務予境外買受人者，非屬我國營業稅課稅範圍。

<sup>14</sup> 參見「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」第 2 項規定。例如，包括線上遊戲、廣告、視訊瀏覽、音頻廣播、資訊內容(如電影、電視劇、音樂等)、互動式溝通等數位型態使用之勞務等。

境外電商營業人銷售電子勞務予中華民國境內自然人，其遠距銷售之年銷售額超過銷售門檻時，應辦理稅籍登記，加值稅課稅權屬於我國。<sup>15</sup>

### (三)C2C 網路拍賣課稅規定

財政部規定以營利為目的、採進、銷貨方式經營，透過網路銷售貨物或勞務者，必須依法課稅，所以，如果網路拍賣賣家是透過拍賣網站出售自己使用過的二手商品，或買來尚未使用就因為不適用而透過拍賣網站出售，或他人贈送的物品，自己認為不實用透過拍賣網站出售，均不屬於必須課稅範圍。但如果網路拍賣賣家所銷售的二手商品，是透過各種管道收購而來，利用賺取其間差價作為利潤者，就符合前述「以營利為目的、採進、銷貨方式經營」的課稅構成要件，應予課稅。另外，依財政部規定，符合課稅要件之網路拍賣賣家的課稅標準比照實體商店(小規模營業人)，適用現行一般營業人課稅標準，分述如下：

- 1.每月銷售額在新臺幣(以下同)8 萬元(銷售勞務者為 4 萬元)(起徵點)以下者，無須課徵營業稅。
- 2.每月銷售額超過 8 萬元(銷售勞務者為 4 萬元)但未達 20 萬元者，按銷售額照稅率 1%，由國稅局按季(每年 1、4、7、10 月月底前發單)開徵。
- 3.每月銷售額超過 20 萬元者，因每年銷售額已超過 240 萬元以上，具有相當經營規模，國稅局將核定其使用統一發票，稅率為 5%，但相關進項稅額可提出扣抵，此類營業人須每 2 個月向國稅局申報銷售額並自行繳納營業稅額。

## 肆、模型設定與預期結果

### 一、研究方法與模型設定

本文採用時間序列分析方法，以傳統計量經濟模型，即普通最小平方法

---

<sup>15</sup> 境外電商採遠距銷售之年銷售額逾 480,000 元者，應依營業稅法第 28 條之 1 及稅籍登記規則第三章規定，自行或委託報稅之代理人辦理稅籍登記。

(OLS)做迴歸估計，但因 OLS 未考慮時間序列資料是否為定態(stationary)問題，若以非定態(non-stationary)資料使用 OLS 估計時，可能會出現假性迴歸(spurious regression)問題，造成估計結果不具可信度(Chang et al., 2004)。基此，必須先檢測所設定營業稅稅收的電子商務市場產值函數模型，各變數間是否擁有相同的整合階次；其次，對所設定之模型利用 OLS 做迴歸估計，並依據迴歸結果之殘差項，進行 ADF 單根檢定，以確認變數間之迴歸關係是否為定態變數，俾確定實證結果具有長期經濟意義。

本文係探討電子商務對我國營業稅之影響，將 B2C 及 C2C 電子商務市場產值做為營業稅稅收的解釋函數，建立一個營業稅稅收函數如式(1)所示。

$$VAT_t = f(B2C_t, C2C_t) \dots\dots\dots(1)$$

式(1)中， $VAT_t$ 為第 t 年的營業稅稅收； $B2C_t$ 為第 t 年 B2C 的市場產值； $C2C_t$ 為第 t 年 C2C 的市場產值。

本文依據理論與相關文獻之探討，作為分析本文所設定營業稅稅收函數與各項變數之預期結果。茲說明模型方程式設定方式如下：

$$\ln VAT_t = \gamma_0 + \gamma_1 \ln(B2C_t) + \gamma_2 \ln(C2C_t) + \varepsilon_t \dots\dots\dots(2)$$

式(2)中的變數定義如式(1)所示， $\varepsilon_t$ 為殘差值。

## 二、預期結果

### (一)B2C 市場產值變動對營業稅的影響

根據文獻研究(單珮玲，2003)可知，B2C 市場產值對營業稅稅收的影響，是正相關。可就 B2C 對式(2)偏微分，而得營業稅稅收的 B2C 市場產值彈性，如式(3)。

$$\frac{\partial \ln VAT}{\partial \ln B2C} = \alpha_1, \alpha_1 > 0 \dots\dots\dots(3)$$

若實證結果式(3)成立，B2C 市場產值成長有利於營業稅稅收成長。

### (二)C2C 市場產值變動對營業稅的影響

電子商務對營業稅之影響相關實證研究中，歷年來大抵以 B2B 及 B2C 交易為觀察對象，在於 C2C 交易或因以往尚未普及資料蒐集不易，乃致於 C2C 市場產值對營業稅稅收的影響，幾無被納入研究範圍，但以 C2C 市場產值均呈成長狀況，理論上應對營業稅稅收有所助益。因此，可就 C2C 對式(2)偏微分，其結果如式(4)。

$$\frac{\partial \ln VAT}{\partial \ln C2C} = \alpha_2, \alpha_2 > 0 \dots \dots \dots (4)$$

若實證結果式(4)成立，C2C 市場產值成長有利於營業稅稅收成長。

### 三、資料來源與變數定義

為推估以上所設定的實證模型，本研究選取 2004 年至 2014 年營業稅稅收、B2C 及 C2C 電子商務市場產值等相關資料，作為分析基礎。本文各項變數定義及資料來源如下：

表 2 資料來源與變數定義

變數代號(單位)	變數定義	資料來源
lnVAT (億元)	營業稅實徵淨額	財政統計年報
lnB2C (億元)	B2C 電子商務市場產值	中華民國電子商務年鑑
lnC2C (億元)	C2C 電子商務市場產值	中華民國電子商務年鑑

資料來源：本文整理。

## 伍、實證結果與分析

### 一、時間序列的定態與共整合檢定

Granger and Newbold(1974)發現，若時間序列資料為非定態(nonstationary)且不經處理直接進行推定，將會產生假性迴歸現象，亦即判定係數( $R^2$ )很高，t 值

顯著，但 Durbin-Waston 值卻趨近於零，使得這些估計結果不具任何經濟意義，而且因為所估計之參數極限分配不再是標準常態分配，使 t 檢定及 F 檢定均不再適用。因此，時間序列必須是定態，方能進行迴歸估計或統計檢定。本研究利用 Engle and Granger(1987)所提出的兩階段共整合檢定：先利用單根檢定，檢測各變數之間是否擁有相同的整合階次；其次，再利用 OLS 做迴歸估計，並針對其殘差項做單根檢定，如果檢測結果為不存在單根(即為定態變數)，則表示變數間具有共整合關係(單珮玲，2010)。

本文對於各解釋變數進行 ADF 單根檢定，結果發現各變數係具有不同階次變數，再以 OLS 對式(1)先作迴歸估計(表 3)，依據迴歸結果之殘差項，進行 ADF 單根檢定，結果發現其統計檢定的 t 值在 10%顯著水準下，拒絕殘差項具有單根的虛無假設，表示此一模型變數之間具有共整合關係，隱含變數間具有長期均衡關係的現象。

**表 3 模型殘差項之 ADF 單根檢定**

函數別	ADF 統計檢定的 t 值	顯著水準
營業稅稅收函數	-3.457	10%

資料來源：本研究整理。

註： $H_0$ :殘差有單根； $H_1$ :殘差無單根。

## 二、實證結果

本文實證方法採用我國自 2004 年至 2014 年間，共計 11 年之時間序列資料進行迴歸，並根據迴歸結果之調整後判定係數(adjusted  $R^2$ )高低為取捨標準，推估結果見表 4。

表 4 營業稅稅收函數之推估結果：2004 年至 2014 年

變數	參數	估計係數	標準差	P 值
常數	$\gamma_0$	6.336***	0.2845	0
lnB2C	$\gamma_1$	0.638***	0.1881	0.009
lnC2C	$\gamma_2$	-0.459**	0.1647	0.024
Adjusted $R^2$		0.779		

註：\*\*\*表示 p-value = 1%的顯著水準；\*\*表示 p-value=5%的顯著水準；\*表示 p-value=10%的顯著水準。

表 4 顯示，當其他條件不變時，B2C 市場產值每增加 1%，營業稅稅收增加 0.638%，B2C 市場產值對於營業稅稅收之估計係數，在顯著水準 1%下，為正相關，是有利於營業稅稅收，此一結果可推論，由於加值型營業稅制開立發票具有追補作用與勾稽效果，可以掌握稅收完整性。至於，C2C 市場產值每增加 1%，營業稅稅收減少 0.459%，C2C 市場產值對營業稅稅收之估計係數，在顯著水準 5%下，為負相關，不利於營業稅稅收，此一實證結果，足資證明財政部雖已明定網路拍賣賣家之課稅要件及稽徵方式，並規定網路賣家於辦理營業登記時，應註明拍賣網站網址及會員編號，且必須提供網路交易明細資料給國稅局據以核定銷售額及稅額，但因 C2C 交易雙方均為個人，若賣家未依規定辦理登記繳稅，顧客亦未舉發，稽徵機關並無法得知、掌握網路交易資料。

## 陸、結論與建議

電子商務與加值稅相關文獻，多偏重於電子商務衍生之課稅問題(傅傳訓、單珮玲，1997；單珮玲，2000；2000a；馮震宇，2000)、課稅技術與方法(Tanzi，2000；Baron，2000；Biscontri et al. 2001；ATO，2002)、課徵機制(單珮玲，2000b；2000c)及租稅原則、制度及政策(單珮玲，1999；1999a；2001)等方面的探討。電子商務對營業稅稅收影響之實證研究，亦多於 2005 年財政部公布網路交易課稅規範之前，研究所據之電子商務市場規模多以上網購物金額等數據自行推估，觀察對象以 B2B 及 B2C 交易為主。但隨著網路普遍化，企業行銷方式改變，除



實體通路，亦會增加虛擬通路，以虛實合一方式提升業績；此外，網路無國界，國人因網路便利性對上網購物之接受度提高，跨國網路交易及 C2C 交易市場產值亦逐年提升。

依據本文實證結果，B2C 電子商務交易呈成長趨勢對營業稅稅收是正向影響，C2C 電子商務交易呈成長趨勢對營業稅稅收是負向影響。由此可知，由於加值稅制度具有追補作用與勾稽效果，B2C 交易市場產值成長相對亦提升營業稅稅收。反觀 C2C 交易市場產值近 10 年來逐年成長，理論上應對營業稅稅收有所提升，卻因個人與個人間之交易資料不易掌握，導致營業稅稅基受到嚴重侵蝕。據此實證結果，提出以下建議：

### 一、明定不得於網路拍賣平臺以外從事交易

個人於網路拍賣平臺從事交易，尚須遵守拍賣平臺註冊所定使用規範，但近年來社群網站興起，很多利用 Facebook 臉書粉絲團、Line 等從事 C2C 交易，造成不少交易糾紛，使稽徵機關更難掌握交易資料。基於保護消費者權益，負責電信、商業管理等相關部門應研究以立法明定欲從事網路拍賣交易者應於特定平臺，違反者予以責罰，以利管理。

### 二、明定從事網路拍賣須透過第三方支付平臺<sup>16</sup>付款

網路交易特性顯示交易雙方對資訊平臺具有極大的依賴性，透過第三方支付平臺進行付款是網路交易未來的發展趨勢，可研究以立法方式明定網路交易須透過第三方支付平臺付款，可便利並確保網路支付交易之安全，亦利於課稅資料蒐集。

### 三、加強金流、物流及資訊流等資料之蒐集

稽徵機關基於課徵稅捐所需，應研究以立法方式要求網路拍賣平臺業者定期提供拍賣平臺之交易資料，及信用卡發卡機構定期提供持卡人於網路交易平

---

<sup>16</sup> 第三方支付平臺則是提供代收代付服務的金流平臺。

臺付款資料之模式，強化境內外購物網站交易資訊蒐集。

#### 四、建立網路交易平臺及第三方支付平臺代收代繳稅款制度

財政部規定以營利為目的、採進、銷貨方式經營，透過網路銷售貨物或勞務者，必須依法課稅，如果網路拍賣賣家是透過拍賣網站出售自己使用過的二手商品，則非屬課稅範圍。課稅標準比照實體商店如每月銷售額超過 8 萬元(銷售勞務者為 4 萬元)，就必須立即向國稅局辦理稅籍登記並報繳稅款。但並非所有從事網路拍賣者均誠實登記繳納稅捐，且是否為「以營利為目的」、「二手商品」認定時有爭議。可參考證券交易稅由證券商代扣繳方式，研究建立 C2C 交易由網路交易平臺及第三方支付平臺於完成交易時即予代收代繳稅款制度，以達成便民服務及公平稽徵目的。

#### 五、建立政府部門資訊通報交流機制

財政部於 2005 年公布網路交易課稅規範，已明定個人從事網路拍賣之課稅規定，然依據資策會統計之 C2C 交易市場產值近 10 年來逐年成長，與營業稅稅收竟成負向影響，實因稽徵機關無法掌握課稅資料而稽徵困難所致。財政部應與掌管推動產業發展之經濟部相互交流，以瞭解產業市場狀況，始能制定有效稽徵方式。

#### 六、成立網路交易專責查核小組

目前營業稅稽徵業務為以路段分配服務區責任制，服務區承辦人員須負責處理轄區營業人之稅籍管理、申報後異常表報處理、違章查核等繁雜業務，實無暇蒐尋查核網路交易，且由網站資訊不易分辨其所轄稽徵機關，應成立不分轄區之專責查核小組，蒐集資料深入查核，始能落實網路交易課稅規範，並導正 C2C 交易市場產值成長對營業稅稅收呈成正向影響。

## 參考文獻

### 一、中文部分

1. 林宜賢(2014)，「跨境電子商務國際課稅方式與我國稅制發展建議」，*財稅研究*，第 43 卷第 1 期。
2. 林曉娟(2001)，「電子商務對我國加值稅之衝擊」，*中原大學會計學系碩士論文*。
3. 金世仰(2009)，「網路交易課稅政策之執行評估」，*臺北大學公共行政暨政策學系碩士論文*。
4. 陳香梅、賈志豪(2000)，「電子商務下之租稅議題及稅收損失估計」，*財稅研究*，第 32 卷第 6 期，頁 26-28。
5. 傅傳訓、單珮玲(1997)，「全球網際網路交易衍生之課稅問題研析」，*中國稅務旬刊*，1669 期，頁 8、9、11、12。
6. 單珮玲(1999)，「電子商務租稅政策(上)」，*實用稅務月刊*，第 299 期，頁 42-46。
7. 單珮玲(1999a)，「電子商務租稅政策(下)」，*實用稅務月刊*，第 300 期，頁 54-59。
8. 單珮玲(2000)，「電子商務消費稅議題(上)」，*實用稅務月刊*，第 304 期，頁 50-59。
9. 單珮玲(2000a)，「電子商務消費稅議題(下)」，2000 年，*實用稅務月刊*，第 305 期，頁 40-45。
10. 單珮玲(2000b)，「電子商務加值稅課稅機制(上)」，*實用稅務月刊*，第 307 期，頁 56-61。
11. 單珮玲(2000c)，「電子商務加值稅課稅機制(下)」，*實用稅務月刊*，第 308 期，頁 67-71。
12. 單珮玲(2001)，「建立電子商務的租稅原則及制度」，*財政部稅制委員會*，頁

8-22。

13. 單珮玲(2003)，「評估全球數位化經濟發展對於臺灣營業稅稅收之影響」，東吳大學會計學系碩士論文。
14. 馮震宇(2000)，「論電子商務之發展與其衍生的租稅問題」，*財稅研究*，第 32 卷第 1 期。

## 二、英文部分

1. ATO(2002), *Geolocation Technologies and Their Value in Determining Consumer Jurisdiction in Cross Border Online Transactions*, Technology Panel / Australian Taxation Office.
2. Baron, Richard.(2000), *Methods of Applying VAT to Electronic Commerce, VAT and Electronic Commerce*.
3. Biscontri, R. G., Ng, C. Y., & Yuen, S. L. (2001), Electronic Commerce: Erosion of Tax Base and Challenges to the International Tax Authorities, *International Tax Journal*, 27, 51.
4. Chang, Y. (2002), Nonlinear IV Unit Root Tests in Panels with Cross-sectional Dependency, *Journal of Econometrics*, 110(2), 261-292.
5. Chang, Y. (2004), Bootstrap Unit Root Tests in Panels with Cross-sectional Dependency, *Journal of Econometrics*, 120, 263-293.
6. Engle, R. F., & Granger, C. W. (1987), Co-integration and Error Correction: Representation, Estimation, and Testing, *Econometrica*, 25, 1-76.
7. Granger, C. W., & Newbold, P. (1974), Spurious Regressions in Econometrics, *Journal of Econometrics*, 2(2), 111-120.
8. Goolsbee, Austan and J. Zittrain (1999), Evaluating the Cost and Benefits of Taxing Internet Commerce, *National Tax Journal*, 77(3), 413-428.

9. Goolsbee, Austan, (2000), Internet Commerce, Tax Sensitivity and the Generation Gap, *Tax Policy and the Economy*, 14,45-65.
10. Hawkins, Richard R. and Eppright, David R(1999), University of West Florida, Economic Structure, Electronic Commerce and the Threat to Florida's Sales Tax, *National Tax Association Proceedings*,122-130.
11. Tanzi, Vito.(2000), Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Terminals, *IMF Working Paper*, WP/00/181. Available at <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00181.pdf>
12. OECD.(2000), *Working Paper No.9 on Consumption Taxes Sub-group on Electronic Commerce*, Policy Issues—Tax collection Mechanisms, 2000.
13. OECD.(2002), *VAT & Electronic Commerce, Korea-OECD Multilateral Tax Center*.
14. DLA Piper(2016), *Cross Border Supplies of Intangible Services, Rights and Digital Content, Global VAT Guide*.
15. Richard Baron(2000), Deputy Head of the Policy Unit Institute of Directors, VAT and Electronic Commerce.